

中国财税体制改革30年经验回顾与展望

<http://www.criifs.org.cn> 2008年4月7日 马海涛 肖 鹏

[摘 要] 本文以改革开放以来我国财政体制改革、税收制度改革和预算管理改革为主线，回顾了30年来我国在上述三大领域的重大改革措施，总结归纳了我国30年财税体制改革取得成功的五大经验：改革与政府职能转换同步进行、坚持走渐进式改革道路、改革中强化政府财政的宏观调控能力、财税体制改革与国有企业改革、金融、投资体制改革协调推进、预算管理内部的改革也需要坚持同步推进。结合中国经济体制改革的目标模式，提出了未来一定时期内我国在财政体制、工商税收制度、预算管理制度领域的进一步改革思路与措施。

[关键词] 财税体制 改革 经验回顾 展望

1978年12月召开的中国共产党十一届三中全会，是新中国成立以来的一次具有深远历史意义的伟大转折，全会决定从1979年起，把全党的工作重点转移到社会主义现代化建设上来。从此，在中国这个古老的文明国度里，一场令世界瞩目的经济体制改革全面展开。在这30年发展中，财税体制几经变革，初步建立起适应社会主义市场经济体制要求并符合公共财政运行规律的财税体制，基本规范了政府间财政关系和财政资金分配管理。30年改革成就有目共睹，但是，财税体制改革仍需在总体框架、运行机制、法制建设等方面作进一步完善。本文通过对中国30年来财税体制改革历程的回顾，总结改革得失，并对新时期的财税体制改革进行前瞻性描述。

一、30年来中国财税体制改革的总体回顾

(一) 30年中国财政管理体制变迁

政府财政管理体制是处理中央政府与地方政府之间以及地方各级政府间财政分配关系的一项基本制度，其核心是明确各级政府间职责划分和财力分配。适应经济体制转轨的需要，财政体制于1980年、1985年和1994年进行了重大调整。

1. 1980年实行“划分收支，分级包干”体制。从1980年起，国家下放财权，在预算管理体制上实行“划分收支，分级包干”的办法，俗称“分灶吃饭”体制。

2. 1985年实行“划分税种，核定收支，分级包干”体制。经过1983年、1984年两步“利改税”改革后，税收成为国家财政收入的主要形式。因此，中央决定从1985年实行“划分税种，核定收支，分级包干”的预算管理体制。

3. 1994年分税制财政体制改革。以放权让利为特征的财政“分灶吃饭”体制推行到1993年时，中央财政收入占全国财政收入的比重已经下降至不足30%的水平，严重弱化了中央政府的宏观调控能

力，加之原有体制中“基数比例法”并非处理政府间财力分配的规范做法，于是借鉴市场经济国家的通行做法，在1994年启动了分税制财政体制改革。分税制改革的主要内容可以用“三分一转一返还”来概括：以法规的形式明确中央与地方事权的划分、中央与地方收入划分，同时分设中央和地方两套税务机构，分别为中央政府和地方政府筹集收入；明确中央财政对地方财政税收返还数额和过渡时期的转移支付办法。

改革开放以来财政体制的频繁变动，是与国家整体的经济体制和经济、政治形势变化紧密联系在一起。财权在“放”与“收”、“集中”与“分散”之间历经周折，也在很大程度上反映了持续的对于“构建符合社会主义市场经济要求的财政管理体制”的探索。

(二) 与财政管理体制改革的平行的税收体制改革

1978年以来，税收体制的改革主要集中于调整国家与企业的分配关系，构建符合社会主义市场经济要求的复合税制体系，充分发挥税收对经济运行的调控作用。按改革的关键时间点划分，可分为以下三个改革时间段：

1. 1978年至1982年的税制改革。1978年至1982年，成为我国税制建设的恢复时期和税制改革的准备时期。从1980年9月到1981年12月，五届人大先后通过了《中外合资经营企业所得税法》、《个人所得税法》和《外国企业所得税法》，初步形成了一套涉外税收制度，适应了我国对外开放初期引进外资、开展对外经济合作工作的需要。

2. 1983年至1994年的税制改革。1983年，国务院决定在全国试行国营企业利改税，即第一步利改税改革，将建国之后实行了30多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税。这一改革从理论上和实践上突破了国营企业只能向国家缴纳利润、国家不能向国营企业征收所得税的禁区，成为国家与企业分配关系的一个历史性转折。1984年10月起，国务院在全国实施第二步利改税和工商税制改革，发布了关于国营企业所得税、国营企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税等一系列行政法规，成为改革开放之后第一次大规模的税制改革。此后，国务院又陆续发布了关于征收集体企业所得税、私营企业所得稅、城乡个体工商户所得稅、个人收入调节稅、城市维护建设稅、奖金稅(包括国营企业奖金稅、集体企业奖金稅和事业单位奖金稅)、国营企业工资调节稅、固定资产投资方向调节稅(其前身为1983年开征的建筑稅，1999年減半征收，2000年暂停征收)、特别消費稅、房產稅、車船使用稅、城鎮土地使用稅、印花稅、筵席稅等法規。1991年，七届人大四次会议将中外合资企业所得税法与外国企业所得税法合并为外商投资企业和外国企业所得税法。至此，我国工商税制共有37个税种，这些税种按照经济性质和作用，大致可以分为以下七大类(参见表1)。

表1 1993年我国税收体系结构

类别 税种类型

流转税类 产品税、增值税、营业税、关税

所得税类 国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得稅、城乡个体工商户所得稅、个人收入调节稅

财产税和行为税类 房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税

资源税类 资源税、城镇土地使用税、盐税

特定目的税类 国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、烧油特别税、筵席税、城市维护建设税、特别消费税

涉外税类 外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税

农业税类 农业税、牧业税、耕地占用税、契税

资料来源：本研究归纳。

3. 1994年工商税制改革。1994年工商税制改革是建国以来规模最大、范围最广、内容最深刻、力度最强的税制改革。改革内容包括：全面改革流转税，以实行规范化的增值税为核心，相应设置消费税、营业税，建立新的流转税课税体系。对内资企业实行统一的企业所得税，取消原来分别设置的国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税和私营企业所得。统一个人所得税，取消原个人收入调节税和城乡个体工商户所得税。对个人收入和个体工商户的生产经营所得统一实行修订后的个人所得税法。调整、撤并和开征其他一些税种。调整资源税、城市维护建设税和城镇土地使用税；取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金和工资调节税；开征土地增值税、证券交易印花税；盐税并入资源税，特别消费税并入消费税。改革之后的我国税制，税种设置由原来的37个减少为23个，初步实现了税制的简化、规范和高效的统一。

（三）1998年以来预算管理领域的改革

1994年的分税制财政体制改革确立了中央与地方之间规范的事权与财力划分关系，1994年的工商税制改革确立了符合社会主义市场经济要求的复合税制体系，随着经济发展和财政收支规模的不断扩大，加强财政支出监管，构建符合社会主义市场经济要求的公共财政框架体系被提上改革日程。

1. 2000年开始推行部门预算改革。传统的预算编制方法，一个部门没有一个完整的预算，而是各部门的经费按功能分成若干类，同时编制多个预算分别向财政业务部门申报。由于经费管理渠道的分散，各类经费预算编报程序和编报途径各有不同，不可避免地出现预算编报的时间不统一和编制内容、形式不规范的问题，在资金使用上也无法统筹安排。实行部门预算改革后，将一个部门所有的收入和支出都按照统一的编报内容和形式在一本预算中完整地反映出来，增强了预算的完整性和统一性。自2000年财政年度开始，财政部开始推行中央部门预算改革，即一个部门一本预算，是政府部门依照国家有关政策规定及其行使职能的需要，由基层预算单位编制，逐级上报、审核、汇总，经财政部门审核，经政府同意后提交立法机关，依法执行的涵盖部门各项收支的综合财政预算。

2. 2001年“收支两条线”改革的进一步深化。2001年底，国务院办公厅转发《财政部关于深化收支两条线改革，进一步加强财政管理意见的通知》，以综合预算编制为出发点，以预算外资金管理为重点，以强调收支脱钩为中心，以国库管理制度改革为保障，明确提出进一步深化“收支两条

线”改革的步骤与相关措施，成为新时期加强财政资金管理方面的纲领性文件。以这个文件为指导，2002年财政部进一步加大和深化了“收支两条线”管理工作。对中央部门区分不同情况，分别采取将预算外资金纳入预算管理或实行收支脱钩管理等办法。

3. 2003年政府采购制度的全面实施。2003年1月1日，政府采购法正式实施，我国政府采购制度进入了全面推行阶段。政府采购制度实施以来，对于规范政府采购行为，加强财政支出管理，提高政府采购资金的使用效益，保护政府采购当事人的合法权益，维护国家利益和社会公共利益，促进廉政建设均发挥了重要作用。

4. 2001年国库管理制度的配套改革。国库管理制度改革是一项涉及整个财政管理的基础性改革，贯穿于预算管理改革的全过程。2001年2月28日，国务院第95次总理办公会议原则同意了财政部会同中国人民银行报送的《财政国库管理制度改革方案》，确立了我国财政国库管理制度改革的目标、指导思想和原则、改革的内容、配套措施及实施步骤。改革方案明确提出，我国财政国库管理制度改革的目标是建立以国库单一账户体系为基础、资金缴拨以国库集中收付为主要形式的财政国库管理制度。

二、中国财税体制改革与发展30年的基本经验

（一）财政职能的转变必须与政府职责的转换同步进行

1994年分税制前的财政包干制，事先确定中央和地方各自的预算收支范围，以及地方预算收支包干基数，地方依照基数收支包干，在划定的范围内，自求平衡。政府职能未能突破计划经济的框架，各级政府的事权、财权划分含混不清。1994年的分税制改革，改变了传统放权让利的改革思路，在初步划分中央与地方各自事权的基础上，按税种划分中央与地方的财政收入。尽管为了使改革顺利推进，不得不保持了地方的既得利益格局，在存量上依然存在包干制的痕迹，但在增量的安排上，则倾向于向新的体制过渡，这标志着财政体制改革迈出了关键性的一步。因此，在财政体制改革过程中，必须明确划分政府与市场的界限，处理好财政职能转变与政府职责转换的协调性问题。

（二）财税体制改革必须与现实国情结合，走渐进式改革道路

我国的特殊国情决定了改革只能走渐进式的道路，以照顾各方面的利益，减少改革的阻力与成本。在改革的探索期，放权让利的改革思路有利于冲破高度集中的计划经济体制带给企业、农村、农民和地方政府的重重束缚，逐渐引入竞争和激励机制，塑造多元利益主体，增强微观经济主体和国民经济的活力。尤其是在改革初期，这对于打开改革的突破口至关重要。在利益激励之下，长期以来在计划经济体制下被压抑的创造力瞬间释放出来，创造了国民经济长足发展的奇迹。党的十四大提出建立社会主义市场经济是我国经济体制改革的目标模式后，则必须按照市场经济是法治经济的内涵要求，明确政府放权让利的界限和度，走渐进式改革道路。

（三）改革过程中必须强化政府财政的宏观调控能力

市场经济在处理政府与市场关系时，要求发挥市场在资源配置中的基础性作用，政府活动范围以弥补市场失效为界限。事实证明，符合这一要求，即可收到政策功能与机制作用双向协调、共同促进、相得益彰的良好效果。但对于一个由计划经济体制向市场经济体制转轨的发展中大国而言，加强财政宏观调控能力的一个重要原因还在于改革过程的复杂性和艰巨性。改革是一个利益重新分

配的过程，在改革尚未创造出新增利益之前，改革的初始成本，也就是对改革的利益受损害的价值补偿，只能由财政来负担。另外，经济全球化所带来的不确定性，也是需要加强财政宏观调控的重要原因。总之，无论从改革，还是从发展、稳定的角度看，加强以充足、强大的财政实力为后盾的国家宏观调控，都是免于使改革限于被动的重要举措。

（四）财税体制改革与国有企业改革、金融、投资体制改革协调推进

构建社会主义市场经济体制不是财政单兵推进的改革，需要国有企业改革、金融体制、投资体制等领域改革的协调推进。财税体制改革的推进，进一步理顺政府与国有企业的分配关系时，必须以国有企业改革的同步推进为前提，构建自主经营、自负盈亏的国有企业经营实体，国家以对国有企业的出资额享有经营管理权限。以放权让利为特征的财政体制改革并非否定财政的调控地位，强化金融在国民经济运行中的地位。财政职能的不健全和宏观调控的功能“缺位”，不仅极大地限制了财政政策的选择空间，同时又反过来对银行信用造成了畸形的依赖，对货币政策产生了“缠绕性”的干扰与冲击，必然使财政、货币政策各自作用的正常发挥及二者的协同配合出现困难。

（五）财税体制内部的改革也需要坚持同步推进的原则，提高改革的效果

预算管理领域的部门预算改革、收支两条线改革、政府采购制度改革和国库集中收付制度改革是相互联系、相互制约的预算支出管理的重要环节，为提高改革效果，也需要坚持同步推进的原则。政府采购制度改革贯穿预算编制到资金支付的全过程，政府采购预算的细化编制是推行政府采购制度的前提，政府采购资金实行直接拨付是推行政府采购的制度保障，政府采购制度改革对预算编制和国库集中收付改革具有不可替代的促进作用。同时，国库集中收付制度改革是一项涉及整个财政管理的基础性改革，贯穿于财政预算执行的全过程。因此，为提高财政支出改革的综合效益，相关支出领域的改革必须坚持同步推进、协调配套的原则。

三、中国财税体制改革和发展的趋势

从整体配套的角度考虑财税体制改革的方向，应是使财税体制的目标模式适应社会主义市场经济的总体规定性，依据不断变化的国际和国内经济环境，强化财政在经济发展中的资源配置、收入分配、宏观调控三大职能，实现国民经济的可持续发展。

（一）推动政府间财政关系的进一步完善

政府间财政关系改革不单纯是财政管理体制的自我完善，还受制于行政管理体制等相关领域改革以及诸多国情因素，因此，理顺政府间财政关系需要一个长期、渐进的过程。

1. 进一步明确中央与地方事权划分，并以法律形式加以确定。1994年的分税制改革方案中，原则性地划分了中央政府与省级政府的事权和支出范围，但在体制运行过程中，中央政府又通过一系列行政性法规对中央与省级政府间的事权和支出范围做了较为频繁的调整。在调整过程中，中央政府一直处于绝对主动的、主导地位，而下级政府则比较被动和尴尬。调整的结果则是事权和支出责任的层层下移和财权财力的层层上移。这种频繁的、极不规则的变动，导致了地方政府的无所适从，也助长了地方政府的机会主义行为。从规范市场经济国家的通行做法看，中央（联邦）与地方政府的事权和支出责任都是首先以宪法或财政基本法的形式予以明确规定的，并与事权的大小相对应确定各级政府的财权和财力。这样，由于政府的政策和行为是确定并相对稳定的，所以它能给市场

主体以明确的信息，能够有效地引导其投资和经营决策。

2. 推动省以下财政体制的改革。1994年的分税制改革主要解决中央与省级政府之间财权划分的问题，而对于省以下各级政府之间财力划分的比例、规范等问题，却远未涉及。在实际运行过程中，省级政府多模仿中央与省级政府的财权划分比例，处理省级政府与地市级政府的财力划分。而中国长期以来的官场政治“潜规则”，也使得下级政府在与上一级政府在财力划分比例、税种归属等问题上，根本不可能有与上级政府讨价还价的余地，被动地接受上级政府的财力分配，这样也就造成了财力不断上移，事权却不断下放，基层政府的日子越来越难过。建议财政部总结归纳各地省以下财政体制框架的先进经验和成功做法，制定出一个相对统一的省以下的财政体制改革思路与方案，供各地参考使用，具体做法则由各地根据自己的实际情况制定相关实施细则。改革的内容应包括省以下各级政府的事权划分、财力分配、税种分配、转移支付的办法等内容。

3. 适当下放财权，形成政府间税权、费权和债权的合理配置。就提供公共服务的效率而言，地方政府明显是优于中央政府的。随着社会经济发展和地方权利意识的强化，地方政府在社会经济事务中，特别是在向当地居民提供所需要的公共服务中，日益扮演着一个中央政府无法取代的重要角色，客观上要求赋予其在自行组织收入方面的灵活性。税收、收费、举债作为政府取得收入的三种主要来源，目前我国地方政府没有开征新税种的权力和举债的权力，此两项权力全部由中央政府享有。我国地方政府缺乏必要的税收立法权是造成各地乱收费、乱摊派、乱罚款的重要原因之一，因此，可考虑赋予地方必要的税收立法权，允许有条件的省级政府可以发行一定规模的地方债，使地方政府的举债行为合法化。

4. 进一步完善政府间财政转移支付制度。规范的政府间转移支付对于均衡中央和地方政府之间财权与事权的不对称性、实现区域间公共服务的均等化，发挥着极为重要的作用。而要建立起规范的政府间财政转移支付制度，必须从目标、机制、实施方法等方面来加以明确。进一步明确我国财政转移支付的基本公共服务均等化的目标导向，规范转移支付方式，改革转移支付资金的分配办法。

（二）适应客观经济环境的变化，推动新一轮的税制改革

1. 加大税制对自主创新和实现经济可持续发展的引导力度。流转税方面将生产型增值税改为消费型增值税。生产型增值税与当今科技进步和经济发展的潮流不相符，不利于对企业技术改造和高新技术的投资，阻碍了科技进步。改为消费型增值税，一方面可以与国际惯例接轨，减少重复课税，增强我国产品的国际竞争力，另一方面可以增强增值税的链条机制，真正发挥增值税的中性作用。所得税方面，梳理现行的鼓励自主创新的所得税优惠，改变当前的园区型优惠为产业型优惠，改变当前的直接的税基减免式所得税优惠为间接的税额扣除式的所得税优惠，提高税制鼓励自主创新的政策效果。在当前经济发展的资源、环境约束比较明显的背景下，研究鼓励循环经济发展和环保税制改革的一些税收措施。

2. 充分运用财税手段解决收入分配问题。改分类所得税制为综合与分类相结合的个人所得税制，以充分反映纳税人的综合纳税能力。拓宽税基，合理确定费用扣除标准，使法定扣除标准与纳税人实际生活负担相接近，同时可以考虑家庭人员的不同构成以及基本生活需求的实际情况，增加专项扣除，使其更有利于低收入阶层的纳税人；统一累进税率，减少税率级次，降低名义税率。在税收征收管理上要提高征管水平，建立严格的双向申报和交叉稽核制度，逐步建立和完善个人收入监控

体系和财产申报制度。逐步完善财产税，调整收入分配存量。可以对不同财产如土地、房屋、车辆以及一些其他特定类型的财产课征财产税。规范、完善土地增值税和契税，对存量房产开征物业税。在财产转让环节开征遗产税和赠予税，调整收入存量的转移。对高收入者征收遗产税，同时为防止财产所有人在生前将其财产无偿转移给继承人而偷逃税款，应配合征收赠予税。

3. 完善地方税体系，确定地方税主体税种。建立较为独立的地方税体系，就要科学地划分地方主体税种、辅助税种，我国地方税以营业税、所得税和财产税三税鼎立构成，以营业税和所得税为主体税种，以财产税类为辅助税种，一般说来，地方税主体税种的选择没有一个固定的模式，应根据经济发展水平、税种的变化而有所变化，随着税制改革的不断深化，地方税制结构的变化，经济发展水平的提高，以及税收政策的变化，地方税的主体税种地位也会有所改变。根据我国的税收经济实际，结合国外的经验，在建立健全地方税体系时，对营业税应本着“局部调整，扩大税源”的思路，仍维持其地方税的主体税种地位。随着我国经济的发展和人民生活水平的提高，提高财产税在地方税体系中的地位。

4. 适应经济环境的变化，适时开征一些新的税种。适时开征社会保险税，以税收形式解决建立社会保障制度的资金来源问题。我国目前社会保障制度中的养老保障、失业保障和医疗保障的筹资方式是社会统筹和个人账户相结合的统账结合方式。为了使社会统筹方式规范化、法治化，提高社会统筹方式的管理效率，确保这部分资金及时、足额收缴上来，在适当的时机，可将现行的社会统筹方式改为征税方式，建立现代社会保障税制度。开征物业税，强化税收对房地产市场的调控力度，实现十七大提出的“居者有其屋”的目标。推动成品油价格形成机制的改革，开征燃油税等。

（三）完善预算管理领域改革，综合提高财政资金使用效益

1. 尝试编制中长期预算，提高预算编制科学性。传统的预算理念往往侧重于强调预算的年度性，然而，从增强政府承诺的可信度方面考虑，年度预算是不够的，需要中长期预算框架作为补充。因此，需要从国家和部门的长远目标着眼，构建中长期预算框架，实现真正的“滚动预算”。中长期预算框架的基本功能在于建立中期财政约束基准，具体包括了两年或两年以上的开支需求的预算决策。编制中长期预算，打破预算编制以一年为期限的局限，为政府全面掌握财政未来的走势提供了初步资料，为财政政策的连续性和稳定性提供了保证。提高预算的可预见性，减少测算的盲目性，避免部门预算忽高忽低的情况，也有利于细化预算管理。结合我国国情，在现有条件下，可以考虑根据国民经济计划、国家经济政策及发展目标、财政收支状况及发展趋势，分别政策性因素、经济性因素和管理性因素，对以后年度的收支预算进行分类分析预测，先试编两到三年的中长期部门预算框架，待时机进一步成熟后，再逐步延伸预测的前瞻性。

2. 提高公共产品和公共服务的质量，全面推进部门预算支出绩效考评工作。随着效率观念的深入人心，公众也开始用效率的眼光来看待政府部门的的活动，不仅关注政府提供公共产品和公共服务的数量，而且关注政府提供公共产品和公共服务的质量。这就要求在今后的财政工作中更多地关注公共资源使用的影响和效果，在加强投入控制的同时，不断探索提高财政资金使用效益的新途径。

3. 继续推进预算管理的各项基础性工作。在进一步完善政府收支分类改革方案的基础上，借鉴国际经验，推动我国的政府会计体系改革。推进政府会计改革可采取渐进式的改革思路，立足于中国国情，建立全面、完整、准确地反映政府财政财务状况、资金运行情况的政府会计管理体系，为财政管理和宏观经济调控服务。

参考文献:

- [1] 马海涛 中国税制(第三版) [M] 北京: 中国人民大学出版社, 2007
- [2] 李燕 政府预算理论与实务[M] 北京: 中国财政经济出版社, 2004
- [3] 金人庆 企业所得税法: 我国社会主义市场经济体制走向成熟的重要标志[J] 求是, 2007, (13)
- [4] 李萍 中国政府间财政关系图解[M] 北京: 中国财政经济出版社, 2006
- [5] 中国注册会计师协会 税法[M] 北京: 中国财政经济出版社, 2005
- [6] 郭庆旺, 赵志耘 财政学[M] 北京: 中国人民大学出版社, 2002

文章来源: 中央财经大学学报 (责任编辑: XL)